



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18. 04. 2022

Αριθμός απόφασης: 1222

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στην Τ.Κ., κατά α) της υπ. αριθ. /2021 πράξης

επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, β) της υπ. αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ. αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση και την από 20.10.2021 έκθεση μερικού έλεγχου εφαρμογής διατάξεων των ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ. αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας, πρόστιμο, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός(1) τιμολογίου παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 45.888,86 ευρώ (καθαρής αξίας 37.007,14 ευρώ πλέον **ΦΠΑ ποσό 8.881,72 ευρώ**) προς το γερμανικό τουριστικό γραφείο «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,9,10, και 11 του ν.4308/2014(ΕΛΠ), οι οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013(ΚΦΔ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 4.440,86 (8.881,72 x 50%)**.
- Με την υπ. αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας, πρόστιμο, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός(1) τιμολογίου παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 51.145,69 ευρώ (καθαρής αξίας 41.246,53 ευρώ πλέον **ΦΠΑ ποσό 9.899,16 ευρώ**) προς το γερμανικό τουριστικό γραφείο «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 10 και 11 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από

τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013(ΚΦΔ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 4.949,58 (9.899,16 χ 50%).**

- Με την υπ. αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας, πρόστιμο, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός (1) τιμολογίου παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 105.095,15 ευρώ (καθαράς αξίας 88.575,75 ευρώ πλέον **ΦΠΑ ποσό 16.519,40 ευρώ**) προς το γερμανικό τουριστικό γραφείο «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,9,10, και 11 του ν.4308/2014(ΕΛΠ), οι οποίες επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 8.259,70 (16.519,40 χ 50%).**

Ιστορικό

Από τον έλεγχο (αρ. εντολής/2020) που διενέργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, στην προσφεύγουσα που τηρούσε απλογραφικά βιβλία, για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, και ύστερα από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων (εκδοθέντα Τ.Π.Υ., συμφωνητικά συνεργασίας με τη γερμανική εταιρεία –τουριστικό γραφείο «.....» επαγγελματικός τραπεζικός λογαριασμός κλπ) και του βιβλίου εσόδων-εξόδων, διαπιστώθηκαν για τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019 αποκλείσεις μεταξύ των χρημάτων (καταθέσεις) που έλαβε η προσφεύγουσα από το γερμανικό γραφείο και των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε προς το γερμανικό γραφείο ως εξής:

Έτη	Εισπράξεις Καταθέσεις	- Συνολική Εκδοθέντων Τ.Π.Υ./	Διαφορά
2017	430.000,00	384.111,14	45.888,86
2018	503.500,00	452.354,31	51.145,69
2019	499.500,00	394.404,85	105.095,15

Ο έλεγχος καταλόγισε την παράβαση της μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) για κάθε ελεγχόμενο έτος (2017-2019) και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. με τις οποίες επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.

Η προσφεύγουσα οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

α) Παράλειψη κοινοποίησης αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 και της υπ. αρ. Α. 1413/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, β) Παράλειψη γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατ' άρθρο 18 και 19 Ν. 4174/2013, γ) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

2^{ος} Λόγος: Εκ παραδρομής προσκόμιση εκ μέρους της στον έλεγχο εσφαλμένων και ακυρωθέντων ΤΠΥ, αντί των ορθών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία οδήγησαν σε εσφαλμένους υπολογισμούς και αποτελέσματα της Φορολογικής Αρχής.

3^{ος} Λόγος:

A. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Δεν τους δόθηκε η δυνατότητα αιτιολόγησης των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας.

B. Εσφαλμένη διαπίστωση της Φορολογικής Διοίκησης ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις του γερμανικού γραφείου στο λογαριασμό της εταιρίας αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας (1^{ος} λόγος) περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, με την πολ. 1073/2018 με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 397](#) και [398](#) του ν. [4512/2018](#) ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου, αναφέρεται ότι:

A. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. [4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του [άρθρου 49](#) του ν. [4509/2017](#) και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#), διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. {...}. Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου [....]

β. Σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., θα εκδίδεται κατ' αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους.

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του [άρθρου 15](#) του ν.[4174/2013](#) ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.[4174/2013](#) ως προς την επιβολή των προστίμων ή του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για

φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

Επειδή, με την πολ. 1119/2018 με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων αναφέρεται ότι:

Με την παρούσα παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του [άρθρου 397](#) του ν. [4512/2018](#) αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. [4512/2018](#), ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

1.3. Λοιπά θέματα

α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. [186/1992](#)), του

Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας εκδόθηκε η με αρ...../2019 εντολή έλεγχου στην έδρα της προσφεύγουσας (προληπτικός έλεγχος) για την διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Από τον επιτόπιο έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις και δεν κοινοποιήθηκε Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση και Πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Στην συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθ./2020 εντολή μερικού έλεγχου από το γραφείο της Δ.Ο.Υ., για έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων (αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και υπ. αρ./2021 απόδειξη παραλαβής) για την διαπίστωση της εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Η διενέργεια του ελέγχου, ο οποίος δεν αφορούσε λοιπά φορολογικά αντικείμενα, όπως Φ.Π.Α., Φορολογία Εισοδήματος κ.λπ., ώστε η προσφεύγουσα να έχει την δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018), έγινε γνωστή στην εταιρία με το αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., το οποίο απεστάλη με συστημένη επιστολή (REGR).

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων (εκδοθέντα Τ.Π.Υ. , συμφωνητικά συνεργασίας με τη γερμανική εταιρεία –τουριστικό γραφείο «.....» επαγγελματικός τραπεζικός λογαριασμός κλπ) και του βιβλίου εσόδων-εξόδων ο έλεγχος διαπίστωσε για τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019 αποκλίσεις μεταξύ των εισπράξεων που έλαβε η προσφεύγουσα από το γερμανικό γραφείο και των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε προς το γερμανικό γραφείο ως εξής:

Έτη	Εισπράξεις Καταθέσεις	- Συνολική Εκδοθέντων Τ.Π.Υ./	Αξία	Διαφορά
2017	430.000,00		384.111,14	45.888,86
2018	503.500,00		452.354,31	51.145,69
2019	499.500,00		394.404,85	105.095,15

Ο έλεγχος, στις 25/5/2021 κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην εταιρία τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση και τις με αριθ./.... -/.... -/...../2021 Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού

Προστίμου (άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 & άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013), με συνημμένες στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου τρεις (3) καταστάσεις επεξεργασίας, μία για κάθε έτος, στις οποίες περιλαμβάνονταν αναλυτικά τα ποσά που είσπραξε η εταιρία μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού από το γερμανικό γραφείο «.....» και τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που του εξέδωσε.

Σύμφωνα με το με αρ. καταχ. αποδεικτικό κοινοποίησης της Δ.Ο.Υ., τα ως άνω έγγραφα αναρτήθηκαν και αναγνώστηκαν την ίδια μέρα, ήτοι στις 25/5/2021, αλλά η ορισθείσα προθεσμία των είκοσι (20) ημερών παρήλθε άπρακτη χωρίς την υποβολή σχετικών ισχυρισμών από την προσφεύγουσα. Σε συνέχεια των ανωτέρω, στις 9/11/2021 κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην εταιρία η από 20/10/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Νόμων 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και οι με αριθ. - -/2021 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ.

Επειδή, η με αριθ./2020 εντολή εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, ήτοι της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και δεν εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της Α.1413/2019 ΑΑΔΕ, όπως εσφαλμένα επικαλείται η προσφεύγουσα, για έλεγχο σχετικά με τις φορολογίες Εισοδήματος & Φ.Π.Α. ώστε να της γνωστοποιηθεί η δυνατότητα να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Από τον παρόντα έλεγχο καταλογίστηκαν πρόστιμα Κ.Φ.Δ. και όχι διαφυγόντες φόροι Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση είχε και έχει το δικαίωμα υποβολής αντίστοιχων δηλώσεων.

Επειδή, ο έλεγχος πριν την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων προστίμου κοινοποίησε Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς προστίμου και η προσφεύγουσα δεν διατύπωσε τις απόψεις μέσα στην προβλεπόμενη από το άρθρο 28 Κ.Φ.Δ. προθεσμία, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

- **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας (2^{ος} λόγος) περί προσκόμισης εκ μέρους της στον έλεγχο, εκ παραδρομής, εσφαλμένων και ακυρωθέντων ΤΠΥ, αντί των ορθών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία οδήγησαν σε εσφαλμένους υπολογισμούς και αποτελέσματα της Φορολογικής Αρχής.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία, βιβλία και τις δηλώσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατόπιν του με αρ. πρωτ./2021 Αιτήματος παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, διαπίστωσε ότι η αξία των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019 στο γερμανικό γραφείο «.....» υπολείπεται των χρηματικών ποσών που εισέπραξε μέσω του λογαριασμού με αριθ. από το παραπάνω γραφείο και συγκεκριμένα (σελ. 8 έκθεσης):

Έτος	Ποσόν Καταθέσεων ALPHA BANK (Εισπράξεις)	Συνολική Αξία Τ.Π.Υ. που εξέδωσε στο Γερμανικό Πρακτορείο	ΔΙΑΦΟΡΑ Καταθέσεων- Αξίας Τ.Π.Υ.	Πλήθος Τ.Π.Υ. που εξέδωσε στο Γερμανικό Πρακτορείο
2017	430.000,00	384.111,14	45.888,86	6
2018	503.500,00	452.354,31	51.145,69	6
2019	499.500,00	394.404,85	105.095,15	7

Ο έλεγχος για τις παραπάνω διαφορές καταλόγισε την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) Τ.Π.Υ. ανά ελεγχόμενο έτος, επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ήτοι ποσοστό 50% της αξίας ΦΠΑ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι:

- Για το έτος 2017, από τα συνολικά έξι (6) Τ.Π.Υ. που προσκόμισε στον έλεγχο, τα τρία (3) τιμολόγια είχαν ακυρωθεί και είχαν αντικατασταθεί με την σωστή αξία (υπ. αρ./2017 με σωστή συνολική αξία 139.168,36 ευρώ, υπ. αρ./2017 με σωστή συνολική αξία 74.815,17 ευρώ, υπ. αρ./2017 με σωστή συνολική αξία 31.007,68 ευρώ),

- Για το έτος 2019, από τα συνολικά έξι (7) Τ.Π.Υ. που προσκόμισε στον έλεγχο, τα δυο(2) τιμολόγια είχαν ακυρωθεί και είχαν αντικατασταθεί με την σωστή αξία (υπ. αρ./2019 με σωστή συνολική αξία 55.492,00 ευρώ, υπ. αρ./2019 με σωστή συνολική αξία 97.577,03 ευρώ), τα οποία είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία και είχαν συμπεριληφθεί στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές των δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή προσκόμισε, τα παραπάνω τρία(3) Τ.Π.Υ. έτους 2017 και τα δυο(2) Τ.Π.Υ. έτους 2019 και την καρτέλα του πελάτη-γερμανικού γραφείου. Την μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων-εξόδων την είχε προσκομίσει στον έλεγχο και αποτελεί στοιχείο του φακέλου από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα το έτος 2017 και το έτος 2019 είχε εκδώσει τα Τ.Π.Υ με τις αξίες που επικαλείται και ότι τα είχε καταχωρήσει ορθώς με τις αξίες αυτές στα βιβλία της (μηνιαία κατάσταση).

Επειδή, στην από 20.10.2021 έκθεση μερικού έλεγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, (σελ. 9) αναφέρεται ότι τα εκδοθέντα στοιχεία (Τ.Π.Υ. και ημερήσια δελτία «Ζ») καταχωρήθηκαν ορθώς στα βιβλία και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΜΥΦ-Βεβαιώσεις Αποδοχών υπεβλήθηκαν σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προσκόμισης εκ μέρους της στον έλεγχο, εκ παραδρομής, εσφαλμένων και ακυρωθέντων ΤΠΥ, αντί των ορθών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία οδήγησαν σε εσφαλμένους υπολογισμούς και αποτελέσματα της Φορολογικής Αρχής, **γίνεται δεκτός.**

Επειδή, για το έτος 2018 η προσφεύγουσα είχε εκδώσει προς το γερμανικό γραφείο έξι(6) Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας ύψους 452.354,31 τα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της και ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ίδιο παραπάνω ποσό, ως εκ τούτου για το έτος 2018 η σωστή αξία των εκδοθέντων τιμολογίων ανέρχεται στο ποσόν των 452.354,31 ευρώ.

Ύστερα από τα ανωτέρω με βάσει την παρούσα απόφαση, το ύψος των καταθέσεων και η αξία των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. στο γερμανικό γραφείο, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017-2019, έχει ως εξής:

Έτος	Ποσόν Καταθέσεων ALPHA BANK (Εισπράξεις)	Συνολική Αξία Τ.Π.Υ. εκδοθέντων Βάσει έλεγχου	Συνολική Αξία εκδοθέντων Τ.Π.Υ.	Διαφορά

			Βάσει Δ.Ε.Δ.	
2017	430.000,00	384.111,14	428.266,51	1.733,49 (καθαρή αξία 1.397,98, ΦΠΑ 335,51)
2018	503.500,00	452.354,31	452.354,31	51.145,69 (καθαρή αξία 41.246,53, ΦΠΑ 9.899,16)
2019	499.500,00	394.404,85	418.948,01	80.551,99 (καθαρή αξία 67.890,41, ΦΠΑ 12.61,58)

Για το έτος 2019, η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια με τρεις διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (24%, 13%, 6,5%) και η αναλογία ανά συντελεστή ΦΠΑ προέκυψε με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια έτους 2019 ως εξής:

Συνολική Αξία Διαφοράς	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 13%	ΦΠΑ 6,5%	Ποσοστό ανά συντελεστή (σελ. 8 έκθεσης έλεγχου),
51.553,28	41.575,23	9.978,05	————	————	64%
16.915,92	14.969,84	————	1.946,08	————	21%
12.082,79	11.345,34	————	————	737,45	15%
80.551,99	67.890,41	9.978,05	1.946,08	737,45	100%

Ύστερα από τα ανωτέρω με βάση την παρούσα απόφαση για την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) Τ.Π.Υ. ανά ελεγχόμενο έτος, το πρόστιμο του άρθρου 58 Α Κ.Φ.Δ. ήτοι ποσοστό 50% της αξίας ΦΠΑ, έχει ως εξής:

Έτος	Πρόστιμο Βάσει έλεγχου	Πρόστιμο Βάσει ΔΕΔ
2017	4.440,86	250,00 (335,51 X 50%= 167,76 < 250,00)
2018	4.949,58	4.949,58 (9.899,16 X 50% = 4.949,58)
2019	8.259,70	6.330,79 (12.661,58 X 50% = 6.330,79)

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας (3^{ος} λόγος) περί παραβίασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, ότι δεν τις δόθηκε η δυνατότητα αιτιολόγησης των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της και περί εσφαλμένης διαπίστωσης της

Φορολογικής Διοίκησης ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις του γερμανικού γραφείου στο λογαριασμό της εταιρίας αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, ο έλεγχος, στις 25/5/2021 κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου. ήτοι το με αριθ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση και οι με αριθ. /... - /... - /... /2021 Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 & άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013), με συνημμένα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου τρεις (3) καταστάσεις επεξεργασίας, μία για κάθε έτος, στις οποίες περιλαμβάνονταν αναλυτικά τα ποσά που εισέπραξε η εταιρία μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού από το γερμανικό γραφείο «.....» και τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που του εξέδωσε, χωρίς όμως η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της, συνεπώς ο ισχυρισμός της περί παραβίασης δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και ότι δεν τις δόθηκε η δυνατότητα αιτιολόγησης των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό της απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι οι πιστώσεις – εισπράξεις δεν αποτελούν στο σύνολο τους αποκλειστικά αμοιβές για παρεχόμενες υπηρεσίες της προσφεύγουσας και επομένως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και ότι πιστώσεις ύψους 25.000,00 ευρώ για το έτος 2018 και ισόποσο για το έτος 2019 αφορούν σε αμοιβές για κάλυψη εξόδων απεσταλμένων στην υπαλλήλων του ανωτέρου γερμανικού γραφείου. Η προσφεύγουσα, εν προκειμένω προσκομίζει τα από 30.10.2018 και 30.10.2019 ξενόγλωσσα έγγραφα του γερμανικού γραφείου με την ένδειξη 25.000,00 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019 είχε συνάψει ετήσια συμφωνητικά συνεργασίας με το παραπάνω γερμανικό γραφείο αναλαμβάνοντας να παρέχει στους πελάτες του όλες τις υπηρεσίες σχετικά με τις διακοπές τους στην Κέρκυρα (διαμονή, σίτιση, μεταφορές, εκδηλώσεις) έναντι ορισθέντος τιμήματος ανά πελάτη, και επειδή από τα παραπάνω και μόνο ξενόγλωσσα έγγραφα του τουριστικού γραφείου, χωρίς να προσκομίζονται περαιτέρω έγγραφα στοιχεία σχετικά με τα έξοδα για την διαμονή των υπαλλήλων του γραφείου, δεν αποδεικνύεται ότι χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας αφορούσαν έξοδα των υπαλλήλων του γερμανικού γραφείου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης διαπίστωσης της Φορολογικής Διοίκησης ότι όλες οι τραπεζικές καταθέσεις του γερμανικού γραφείου στο λογαριασμό της εταιρίας αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 17.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, και: Α) την επικύρωση της υπ. αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 Β) την τροποποίηση, α) της υπ. αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, β) της υπ. αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 φορολ. έτος 2017	Συν. Ποσόν	250,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 φορολ. έτος 2018	Συν. Ποσόν	4.949,58 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 φορολ. έτος 2019	Συν. Ποσόν	6.330,79 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.